

РАЗНОЕ



ЕЛЕНА ВАСИЛЬЕВНА КИЛИНКАРОВА

*доцент кафедры государственного и административного права
СПбГУ, кандидат юридических наук*

К ВОПРОСУ О ВЗЫСКАНИИ НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА С ИНЫХ ЛИЦ

НК РФ закрепляет в качестве общего правила самостоятельное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога. Вместе с тем в настоящее время российское налоговое законодательство при соблюдении ряда условий допускает взыскание налогов организации с иных лиц, находящихся с ней в особых отношениях. В статье проанализированы нормативно-правовое регулирование и сложившаяся судебная практика по вопросу о взыскании налоговой задолженности налогоплательщика с иных лиц в рамках применения правил подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. Автор отмечает, что судебная практика по вопросам применения этих правил находится на стадии формирования и многие вопросы ожидают своего решения. Также одной из особенностей сложившейся судебной практики является то, что далеко не всегда суды идут по пути буквального применения положений налогового законодательства.

Ключевые слова: взыскание налога с третьих лиц, самостоятельная уплата налога, перевод финансово-хозяйственной деятельности, зависимые лица

В качестве общего правила налоговое законодательство закрепляет самостоятельное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, что с учетом правовой позиции КС РФ предполагает, что уплата налога должна осуществляться от имени и за счет собственных средств налогоплательщика¹. Вместе с тем

¹ См.: определение КС РФ от 22.01.2004 № 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества „Сибирский Тяжпромэлектропроект“ и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации».

уже в течение достаточно длительного времени в НК РФ существуют положения, позволяющие при соблюдении определенных условий осуществить взыскание не с налогоплательщика, а с третьих лиц, с которыми налогоплательщик состоит в особых отношениях. Настоящая статья посвящена анализу сложившейся судебной практики по вопросу применения закрепленных в подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ правил взыскания налоговой задолженности налогоплательщика-организации с иных лиц.

Нормативной основой для взыскания налоговой задолженности налогоплательщика-организации с иных лиц являются положения подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. Соответствующие правила были введены в Кодекс Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования», которым ст. 45 НК РФ была изложена в новой редакции. Налоговым органам была предоставлена возможность осуществлять в судебном порядке взыскание налога (и иных платежей, на которые распространяется ст. 45 НК РФ) с организации, которая не является налогоплательщиком. Такое взыскание стало возможно, если одна из организаций является зависимым (дочерним) обществом (предприятием), а другая — основным (преобладающим, участвующим). Также должен соблюдаться ряд условий:

- 1) недоимка числится более трех месяцев за налогоплательщиком;
- 2) выручка за реализуемые налогоплательщиком товары (работы, услуги) поступает на счета в банках другой организации.

Таким образом, базовым условием, позволяющим применить процедуру взыскания с иного лица, стало признание соответствующих организаций дочерней и основной либо зависимой и преобладающей или участвующей по правилам гражданского законодательства.

До 1 января 2014 г. определение этих понятий содержалось в ст. 105 и 106 ГК РФ. Хозяйственное общество признавалось дочерним, если другое хозяйственное общество или товарищество, которое признавалось основным в силу преобладающего участия в его уставном капитале или в соответствии с заключенным между ними договором либо иным образом имело возможность определять решения, принимаемые таким обществом. Иными словами, гражданское законодательство достаточно широко определяло основания для признания общества дочерним — имеющая принципиальное значение возможность определять решения, принимаемые обществом, могла возникнуть в силу участия в капитале, в силу договора и в силу любого иного обстоятельства. В свою очередь, условием для признания хозяйственного общества зависимым было наличие у другого общества, которое признавалось преобладающим или участвующим, более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

В ГК РФ понятие дочернего хозяйственного общества определено в ст. 67.3, и действующие понятия «дочернее общество» и «основное общество» не отличаются от ранее закрепленных в гражданском законодательстве. В свою очередь, от понятия

«зависимое общество» законодатель отказался, посчитав его «не оправдавшим себя на практике и не несущим особой смысловой нагрузки»².

Таким образом, заложенные в подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ гражданско-правовые конструкции допускают возможность взыскания задолженности налогоплательщика с организаций, с которыми налогоплательщик связан особыми отношениями не только в силу наличия определенной структуры владения. Вместе с тем арбитражные суды нередко идут не по пути применения соответствующих положений гражданского законодательства, а применяют положения ст. 20 и 105.1 НК РФ для обоснования возможности взыскания³.

Значительное расширение возможностей налоговых органов по взысканию налогов, пени и штрафов с иных лиц произошло в 2013 г., когда подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ был изложен в новой редакции Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям». Из ключевых дополнений отметим следующие.

Во-первых, был расширен круг организаций, к которым применяются правила подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ: в действующей редакции это не только организации, признаваемые в соответствии с гражданским законодательством зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями) и основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), а также организации, которые признаны судом «иным образом зависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка».

Во-вторых, был расширен перечень оснований для взыскания задолженности налогоплательщика-организации с другой организации: оно стало возможным также в том случае, когда с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств и (или) иного имущества третьему лицу, что привело к невозможности взыскания недоимки.

В-третьих, было установлено, что правила о взыскании с третьего лица применяются не только в тех случаях, когда перечисление выручки, передача денежных средств и иного имущества произошли в рамках непосредственного взаимодействия находящихся в особых отношениях зависимости организаций, а также когда это было осуществлено через совокупность взаимосвязанных операций, в том числе в случае, если участники соответствующих операций не являются основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями) и зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями).

² См.: п. 4.1.4 Концепции развития гражданского законодательства Российской Федерации, одобренной решением Совета при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства от 07.10.2009.

³ См., напр.: постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.05.2015 № Ф05-23410/2015.

В-четвертых, были определены пределы взыскания долгов налогоплательщика с иных организаций: законодатель установил, что взыскание с третьей организации осуществляется в пределах поступившей выручки, переданных денежных средств и иного имущества, а в случае поступления выручки, передачи денежных средств, иного имущества в отношении нескольких организаций взыскание недоимки производится с них пропорционально.

Несмотря на то, что первоначальная редакция рассматриваемых правил ст. 45 Кодекса вступила в силу с 1 января 2007 г., а в существенно дополненном варианте статья существует с середины 2013 г., на настоящий момент объем судебной практики по применению правил подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ незначителен, и хотя у ученых и практикующих юристов есть определенный интерес к рассматриваемой проблеме, количество научной и научно-практической литературы по данной тематике также невелико.

Определенные выводы об уровне развития судебной практики по рассматриваемому вопросу можно сделать на основе писем Федеральной налоговой службы (ФНС), которыми она направила нижестоящим налоговым органам ряд судебных актов для сведения и использования в работе. Так, письмом от 31.10.2012 № СА-4-7/18386 было направлено постановление Президиума ВАС РФ от 25.10.2011 № 4872/11, а в конце 2014 — начале 2015 г. ФНС направила налоговым органам для сведения и использования в работе копии нескольких свежих судебных актов, вынесенных в пользу налогового органа (письма ФНС от 01.12.2014 № СА-4-7/24782@, от 19.01.2015 № СА-4-7/376@). Весьма интересно, что в числе прочих в январе 2015 г. ФНС направила для сведения и использования в работе решения судов первой инстанции, которые были вынесены в декабре 2014 г.

Вместе с тем было бы неправильно недооценивать значение сложившейся, пускай и немногочисленной, судебной практики. Так, в последней редакции подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ нашли отражение правовые позиции ВАС РФ по вопросу о пределах взыскания задолженности с третьих лиц. Впервые Высший Арбитражный Суд применил положения подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ в вынесенных по одному и тому же делу определениях о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 30.06.2011 № ВАС-4872/11 и постановлении Президиума ВАС РФ от 25.10.2011 № 4872/11.

В этом деле речь шла о применении правил подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ в редакции 2006 г. в рамках взыскания с основного общества ОАО «Концерн „Ижмаш“» недоимки по налогам, числящейся за его дочерним обществом ОАО «Ижевский оружейный завод», в связи с тем, что на счета основного общества поступала выручка за реализуемую дочерним обществом продукцию.

Поскольку в соответствии с правовой позицией КС РФ самостоятельное исполнение налоговой обязанности налогоплательщиком предполагает, что уплата налога должна осуществляться за счет его собственных средств, то одним из главных вопросов, на которые надлежало ответить ВАС РФ при рассмотрении этого дела, стал вопрос о том, должны ли быть перечислены основному обществу собственные средства дочернего общества либо взыскание допустимо при исполнении по обязательствам

перед дочерним обществом третьим лицом в пользу основного общества по распоряжению дочернего общества в порядке взаиморасчетов с основным обществом.

ВАС РФ посчитал, что подлежащая применению норма представляет собой исключение из общего принципа самостоятельного исполнения обязанности по уплате налога, а толкование, предполагающее, что поступившие на счета основного общества денежные средства должны быть собственными средствами дочернего общества, сделало бы невозможной ее реализацию.

Вместе с тем, несмотря на то что ВАС РФ признал правило подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ исключением из общего принципа самостоятельного исполнения обязанности по уплате налога, представляется, что его позиция не входит в противоречие с правовой позицией КС РФ, выраженной в определении от 22.01.2004 № 41-О, и при определенных оговорках может быть оценена как ее логичное развитие.

Позиция Конституционного Суда, согласно которой самостоятельное исполнение обязанности по уплате налога предполагает, что налог должен уплачиваться от имени и за счет собственных средств налогоплательщика, платежные документы должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, была высказана применительно к добровольному исполнению налогоплательщиком своей обязанности. Иное толкование понятия «самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога», по мнению Суда, привело бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты, что создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов.

Представляется, что в первую очередь именно на такие ситуации и было рассчитано правило подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. О том, что законодатель прежде всего ориентировался на ситуации недобросовестного поведения налогоплательщика, также свидетельствует название Федерального закона от 28.06.2013 № 134-ФЗ, которым были внесены дополнения в подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ — «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям».

Вместе с тем необходимо отметить, что существующие формулировки ст. 45 НК РФ не подтверждают подобный вывод, поскольку для взыскания задолженности налогоплательщика с третьего лица, на счета которого перечисляется выручка налогоплательщика, не требуется признание соответствующих договоров недействительными или их расторжение, не ставится вопрос о наличии у соответствующих сделок самостоятельной деловой цели и их реальности. Таким образом, взыскание с третьей организации, находящейся с налогоплательщиком в особых отношениях зависимости, возможно и при абсолютно допустимом с точки зрения гражданского законодательства перечислении выручки налогоплательщика на ее счет.

Однако несмотря на подобные положения НК РФ, суды в большинстве решений по вопросам взыскания задолженности с третьего лица отмечают факты злоупотре-

бления налогоплательщиком своими правами, признают его недобросовестным, поскольку он намеренно создает ситуации, которые позволяют ему избежать взыскания налога. В частности, в постановлении Президиума ВАС РФ от 25.10.2011 № 4872/11 Суд также указал на обстоятельства, свидетельствующие о преднамеренном уклонении налогоплательщика от исполнения налоговых обязательств, такие как открытие счетов, перечисление больших сумм и закрытие их сразу после информирования налоговых органов об открытии счета, что исключает возможность списания задолженности по налогам с этих счетов. При этом Суд никак не оценил сделки налогоплательщика с третьим лицом, с которого осуществлялось взыскание (в том числе на предмет наличия у них самостоятельной деловой цели и их реальности), и лишь указал, что принадлежность поступивших средств основному обществу в целях применения нормы подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ не только не исключает, а, напротив, обуславливает возможность взыскания с него недоимки дочернего общества при соблюдении установленных в ней условий.

Вместе с тем необходимо отметить, что в рассматриваемом решении ВАС РФ ограничил возможности по взысканию сумм с иной организации по сравнению с законодательно закрепленными положениями, указав, что взыскание с основного общества задолженности дочернего общества правомерно, во-первых, если денежные средства поступили после момента возникновения обязанности дочернего общества по уплате налога, и, во-вторых, только в части взыскания за счет выручки, поступившей на счета основного общества за реализуемые товары (работы, услуги) дочернего общества. Соответствующие уточнения, на наш взгляд, свидетельствуют о намерении Суда воспринимать положения подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ как распространяющиеся в первую очередь на недобросовестных налогоплательщиков, создающих искусственные ситуации невозможности исполнения налоговой обязанности.

Позиция Высшего Арбитражного Суда о необходимости установления пределов взыскания задолженности налогоплательщика была частично воспринята законодателем при внесении изменений в НК РФ в 2013 г. Особенно интересно то, что ограничение срока по переходу имущества от одной организации к другой было воспринято только в части передачи денежных средств и иного имущества после того, как налогоплательщику стало или должно было стать известно о назначении выездной налоговой проверки или проведении камеральной налоговой проверки. Аналогичные правила для случаев перечисления выручки не были введены.

Впервые прозвучавшая в деле ОАО «Концерн „Ижмаш“» и ОАО «Ижевский оружейный завод» правовая позиция Суда была повторно озвучена в определении об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ от 10.09.2012 № ВАС-11814/12 по делу ООО «Торговый дом „Станкомаш“». Она была воспринята арбитражными судами, многие из которых подчеркивают, что взыскание возможно только в том случае, если перечисление выручки происходило после возникновения обязанности по уплате налога⁴. В то же время нельзя не отметить, что данный вывод не следует напрямую из положений налогового законодательства. Возможно, именно поэтому при на-

⁴ См., напр.: постановления ФАС Уральского округа от 14.05.2012 № Ф09-11639/10; Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.09.2015 по делу А42-7582/2014.

правлении для сведения и использования в работе постановления Президиума ВАС РФ от 25.10.2011 № 4871/11 ФНС не обратила внимание налоговых органов на упомянутую правовую позицию Суда.

Следующим шагом в развитии практики высших судебных инстанций по вопросу применения правил подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ стало определение ВС РФ от 14.09.2015 № 306-КГ15-10508 по делу ООО «Трест Строймеханизация», которым организации было отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ.

В этом определении наибольший интерес представляет позиция Суда о том, в каких случаях возможно применение подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, если организации не являются дочерними (зависимыми) и основными (преобладающими, участвующими). Основанием для признания организаций взаимозависимыми на основании правил ст. 105.1 НК РФ стало то, что организация фактически перевела свою финансово-хозяйственную деятельность на вновь созданное юридическое лицо в целях уклонения от исполнения налоговой обязанности. Об этом свидетельствовали, в частности, следующие обстоятельства. Новое общество было создано с аналогичным названием, теми же видами деятельности и с тем же информационным интернет-сайтом, на котором были размещены сведения о годовом обороте и годовом объеме строительно-монтажных работ за те периоды, когда новое общество еще не существовало, при этом указанные на сайте данные (в том числе по объектам строительства и привлеченным субподрядчикам) полностью соответствовали информации о деятельности налогоплательщика. Также весь штат сотрудников налогоплательщика был переведен в штат нового общества (включая лиц, занимающих руководящие должности), фактически общество продолжало работать по договорам налогоплательщика и вся выручка по работам, которые в свое время выполнял налогоплательщик (когда новое общество еще не было создано), перечислялась не налогоплательщику, а новому обществу.

Перечисленные обстоятельства, на наш взгляд, весьма убедительно говорят о недобросовестных намерениях налогоплательщика. Схожая совокупность обстоятельств, свидетельствующая о фактическом переводе финансово-хозяйственной деятельности на вновь созданное лицо, уже становилась предметом рассмотрения арбитражных судов и была оценена как основание для применения правил подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ⁵.

Вместе с тем нельзя не обратить внимание на то, что ВС РФ в рассматриваемом определении так и не указал, на основании каких именно положений подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ следовало осуществить взыскание задолженности налогоплательщика — в связи с перечислением выручки либо передачей денежных средств и иного имущества? Этот вопрос приобретает особое значение, поскольку новое юридическое лицо было создано до начала проведения выездной налоговой проверки, а перечис-

⁵ См., напр.: постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2014 № 09АП-22065/2014-АК и Арбитражного суда Московского округа от 31.10.2014 по делу № А40-28598/13 (дело ООО и ЗАО «Королевская вода»).

ление выручки от контрагентов налогоплательщика осуществлялось на основании новых договоров с новым обществом, которые были заключены после расторжения договоров с налогоплательщиком.

Такова практика ВАС РФ и пришедшего ему на смену Верховного Суда по вопросам применения подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. Несмотря на немногочисленность правовых позиций, следует отметить их неоднозначность, поскольку нередко суды выходили за рамки положений налогового законодательства, при этом предлагая толкования в пользу как налогоплательщика, так и налогового органа.

Вместе с тем, учитывая фрагментарность правового регулирования процедуры взыскания задолженности налогоплательщика с третьих лиц, многие вопросы все еще терпеливо ожидают оценки со стороны судов. Так, в отдельных судебных актах были поставлены вопросы о допустимости применения критериев взаимозависимости, определенных в ст. 20 и 105.1 НК РФ, для целей взыскания задолженности одного налогоплательщика с другого⁶, о придании обратной силы положениям подп. 2 п. 2 ст. 45, введенным в 2013 г.⁷, о сроке на обращение в суд⁸ и соотношении с процедурами, предусмотренными ст. 46 и 47 НК РФ⁹. Признать практику по этим вопросам сложившейся было бы более чем преждевременно. Также весьма вероятно, что судам придется отвечать и на другие вопросы, связанные с применением правил подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. Например, о том, как следует определять совокупность взаимосвязанных операций с участием лиц, которые не являются основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями) и зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями).

На настоящем этапе сложно предполагать, по какому пути пойдет судебная практика. Однако то, что далеко не всегда при решении вопроса о взыскании с третьего лица задолженности налогоплательщика суды идут по пути буквального толкования положений НК РФ, не может не вызывать определенных опасений.

⁶ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.05.2015 № Ф05-23410/2015 по делу № А12-14630/2014.

⁷ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2014 № 09АП-22065/2014-АК.

⁸ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.09.2015 по делу № А42-7582/2014.

⁹ Постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 27.01.2011 № Ф09-11639/10-СЗ по делу № А76-10419/2010-39-375 и от 14.05.2012 № Ф09-11639/10.